ANNALES
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA
LUBLIN – POLONIA
VOL. XXXVIII SECTIO H 2004

Instytut Zarządzania i Marketingu, Wydział Ekonomiczny UMCS

JOANNA ŚMIECHOWICZ

Ewolucja zasad opodatkowania konsumpcji w Polsce po pierwszej wojnie światowej

Evolution of principles on consumption taxes in Poland after World War I

CHARAKTERYSTYKA PODATKÓW KONSUMPCYJNYCH

Podstawą wyodrębnienia podatków konsumpcyjnych jest przedmiot opodatkowania, którym są towary i usługi uznawane w danym czasie i miejscu za luksusowe.[1] Podatki te mają charakter pośredni, przerzucalny i rzeczowy. Obciążają przychody lub dochody indywidualne w toku ich wydatkowania. Opodatkowanie nimi powoduje uszczuplenie dochodów podatnika w momencie, gdy decyduje się on na konsumpcję określonych dóbr i ponosi wydatek.[2] Dostarczając znacznych dochodów budżetowych podatki konsumpcyjne spełniają funkcję fiskalną, a wpływając na poziom cen niektórych towarów i kształtując strukturę konsumpcji – również funkcje pozafiskalne.

Istotą opodatkowania konsumpcji jest przejmowanie przez budżet części zasobów finansowych osób w związku z realizowanymi przez nie wydatkami na zakup dóbr lub korzystanie z usług bądź w związku z używaniem niektórych przedmiotów majątkowych.[3] W literaturze przedmiotu przedstawia się wiele grup podatków konsumpcyjnych wyodrębnionych z uwagi na różnorodne kryteria. Biorąc pod uwagę przedmiot konsumpcji wyróżnić można: daniny obciążające artykuły spożywcze, daniny od usług i używania rzeczy nie będących artykułami spożywczymi oraz daniny od zakupu i używania dóbr trwałego użytku.[4] Inna klasyfikacja dzieli podatki konsumpcyjne na: obciążające konsumpcję niezbędną,

[1] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski i E. Ruśkowski, Warszawa 2003, s. 539.
[2] Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 127.
[3] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski i E. Ruśkowski, Warszawa 2003, s. 539.
[4] *Ibid.*, s. 539.

zbędną i zbytkową (luksusową).[5] Względność tego podziału jest oczywista. Zależy on bowiem od wielu czynników, takich jak sposób życia ludności, klimat, zwyczaje, miejsce, dostępność, powszechność i jakość danego towaru, poziom dobrobytu społecznego oraz rozwoju cywilizacyjnego, a także ideologia systemu gospodarczego. Te same dobra mogą w jednym państwie stanowić towar masowego użytku, a w innym – luksusowy. Ponadto zauważyć należy, że osiągany w danym kraju postęp i wzrost zamożności sprawia, że z biegiem czasu zmieniają się zapatrywania na to, co jest przedmiotem spożycia niezbędnego, a co luksusowego.

Opodatkowanie konsumpcji ma zarówno zwolenników, jak i przeciwników. Do jego zalet zalicza się wydajność fiskalną, łatwość poboru, stosunkowo równomierne obciążenie warstw społeczeństwa. Podkreślenia wymaga również fakt, że ponoszenie tego rodzaju danin jest stosunkowo mniej dotkliwe niż płacenie podatków bezpośrednich, gdyż następuje w drobnych cząstkach, często nieświadomie, w miarę narastania dochodu i przy okazji ponoszenia wydatków, za które podatnik–konsument uzyskuje określone dobro materialne. Opodatkowanie konsumpcji służyć może również oddziaływaniu na jej kierunki, strukturę i rozmiary (np. ograniczaniu spożycia artykułów szkodliwych tj. alkohol i papierosy).

Przeciwnicy tego rodzaju opodatkowania zarzucają mu niesprawiedliwość, ponieważ obciąża on tylko niektóre przedmioty konsumpcji osobistej i najsilniej dotyka osoby najmniej zamożne, które większość lub całość swoich dochodów zmuszone są przeznaczyć na spożycie. Przeciwnicy zwracają również uwagę na fakt, że jako podatki rzeczowe, nie uwzględniają rzeczywistych możliwości płatniczych podatników, są niezależne od ich sytuacji osobistej i majątkowej. Podkreślają także niestabilność dochodów budżetowych z tytułu podatków konsumpcyjnych, wrażliwych na zmiany koniunktury gospodarczej.[6]

W systemach podatkowych wykształciły się dwie podstawowe formy podatków konsumpcyjnych – akcyzy i opłaty monopolowe. Akcyzami są daniny pobierane w związku ze spożywaniem artykułów konsumpcyjnych produkowanych przez dużą grupę wytwórców należących do różnych sektorów gospodarki. W odróżnieniu od nich, opłaty monopolowe są rodzajem podatków konsumpcyjnych obciążających artykuły wytwarzane przez przedsiębiorstwa monopolistyczne będące własnością Skarbu Państwa.[7]

W Polsce akcyzę pobrano po raz pierwszy w roku 1459 jako tzw. czopowe, obciążając nim wyszynk piwa. Na szerszą skalę podatki konsumpcyjne rozwinęły się w XVII i XVIII wieku w miastach. W okresie międzywojennym, zakres akcyz nie był szczególnie rozbudowany, pamiętać jednak należy, że oprócz nich pobierano opłaty monopolowe. Po II wojnie światowej opodatkowanie konsumpcji jeszcze ograniczono, by w końcu włączyć akcyzy do podatku obrotowego. Do danin w formie akcyz powrócono dopiero w 1993 roku obejmując nimi liczną grupę towarów.

[5] S. Głąbiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów, 1925, s. 383.

[6] *Ibid.*, s. 383–387.

[7] A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1998, s. 107.

SYSTEM OPODATKOWANIA KONSUMPCJI W II RZECZYPOSPOLITEJ

Odrodzone w 1918 roku państwo polskie stanęło wobec pilnej konieczności unifikacji prawa, w tym prawa skarbowego i zapewnienia wydajnych źródeł finansowania przez zwiększone wydatki państwowe. Na ziemiach Rzeczypospolitej obowiązywało dziewięć odrębnych systemów skarbowych, wywodzących się z trzech zasadniczych typów: niemiecko-pruskiego, austriackiego i rosyjskiego. W każdej z dzielnic funkcjonował odmienny system podatków pośrednich. Ponadto poziom obciążenia poszczególnych artykułów, formy wymiaru i poboru podatków również były niejednolite. Dla wszystkich budżetów państw zaborczych, wpływy z podatków pośrednich stanowiły ważne źródło dochodów budżetowych: w Rosji – 46,6%, w Królestwie Kongresowym również 46,6%, a w Austrii – 32%.[8] Dlatego mimo obawy przed okresowym zmniejszeniem się i tak zbyt szczupłych dochodów państwa, postanowiono stopniowo likwidować autonomię skarbową poszczególnych dzielnic, ujednolicając najpierw przepisy obowiązujące wewnątrz dzielnic.

Reforma systemu podatków pośrednich trwała w latach 1921–1925 i przebiegała na podstawie specjalnej ustawy upoważniającej Radę Ministrów do podwyższenia stawek podatkowych w miarę deprecjacji waluty i ujednolicania norm regulujących opodatkowanie konsumpcji. Rozszerzając stopniowo moc obowiązywania ustaw z jednej dzielnicy na inne, osiągnięto z biegiem czasu zamierzony cel – identyczne przepisy w zakresie patentowych opłat akcyzowych, pobieranych w formie akcyzy podatków spożywczych i monopoli skarbowych. Kształtując polski system podatków konsumpcyjnych oparto go z jednej strony na akcyzie, pozwalając by produkcja i obrót pozostała domeną prywatnych inwestorów, z drugiej zaś na monopolu, który zgodnie z interesem fiskalnym państwa nakładał na towary monopolowe ceny wyższe, niż kształtujące się w warunkach wolnej konkurencji, wskutek czego nabierał cech podatku konsumpcyjnego.[9]

W II Rzeczypospolitej akcyzy nakładano na artykuły pierwszej potrzeby, artykuły podniecające masowej konsumpcji i artykuły zbytkowe.[10] Akcyzą obciążone były następujące towary: cukier, cukier skrobiowy, piwo, napoje winne, drożdże, tłuszcze, mięso, kwas octowy, kwas węglowy, zapalniczki złote i srebrne, energia elektryczna, oleje mineralne, karty do gry. Pobierano również akcyzy drogowe. Mimo rozbudowanej listy towarów akcyzowych, opodatkowanie ich nie stanowiło zasadniczego źródła wpływów skarbowych z opodatkowania konsumpcji. Zdecydowanie większe dochody przynosiły monopole. Wśród akcyz najpoważniejsze znaczenie fiskalne miał podatek od cukru, z którego wpływy sięgały 3/4 wszystkich akcyz łącznie. Zauważyć należy, że konsumpcja nie była obciążona jednolitym podatkiem, lecz szeregiem akcyz regulowanych odrębnymi aktami prawnymi.

[8] E. Taylor, *Polityka skarbowa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Poznań 1929, s. 52.

[9] O zaletach i wadach podatków konsumpcyjnych i monopolu, patrz: E. Strasburger, *Ustrój skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 1922, rozdz. V.

[10] Szerzej nt. opodatkowania konsumpcji zob.: R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 321–341.

W czasie I wojny światowej we wszystkich dzielnicach wprowadzono monopol handlu lub sekwestr cukru. W roku 1921 powrócono do regulacji państw zaborczych, czyli do opodatkowania cukru akcyzami, ale jednolite normy zostały przyjęte dopiero w roku 1927. Zgodnie z nimi cukier buraczany, trzcinowy oraz wykazujący taki sam skład chemiczny[11], produkowany w kraju lub sprowadzany z Gdańska lub zagranicy, podlegał podatkowi spożywczemu. Kwotowa stawka podatku wynosiła 37 zł za 100 kg cukru wyrabianego w kraju w ramach przyznanego cukrowni kontyngentu, a w pozostałych przypadkach, czyli dla cukru importowanego i krajowego przekraczającego ustalony kontyngent – 125 zł za 100 kg.[12] Dla cukru w głowach, kostkach i kawałkach stawka była o 3,50 zł wyższa. Wolny od podatku był cukier przeznaczony na eksport, dla przemysłu niewytwarzającego środków spożywczych oraz do karmienia bydła i pszczół. W celu zapewnienia skutecznej kontroli i należytego poboru podatku cukrownie zorganizowane były według planu zatwierdzanego przez władze skarbowe, a w czasie wyrobu surowca podlegały stałemu nadzorowi skarbowemu. W roku 1935 wprowadzono odrębny podatek obciążający cukier skrobiowy w wysokości 15 gr/100 kg.[13]

Podatek od piwa obciążał napój otrzymywany w drodze fermentacji za pomocą drożdży ze słodu z dodatkiem chmielu lub cukru, konsumowany w kraju bez względu na miejsce jego produkcji. W zależności od mocy piwa i wielkości przerobu danego browaru stawka wynosiła dla piwa pełnego 8,30 zł/hl od pierwszych 2000 hl, 8,75 zł/hl za następne 8000 hl, a przy produkcji powyżej 10 000 hl i dla piwa importowanego – 9,20 zł/hl. W przypadku piwa mocniejszego (dubeltowego) stawka rosła o 50%, a piwa mocnego o 100%.[14] Piwo eksportowane oraz wydawane pracownikom browaru w ilości 1 l na dzień zwolnione było od obciążenia. Akcyza od tego trunku nie przysparzała Skarbowi wysokich dochodów ze względu na jego niewielkie spożycie.

Jednolite zasady opodatkowania wina i miodu syconego wprowadzono w roku 1925. Akcyzą objęte zostały wina naturalne z winogron i owocowe, wina sztuczne i musujące, moszcz oraz miód sycony, wyrabiane w kraju oraz importowane, o zawartości alkoholu 1,5–25 %. Wysokość obciążenia uzależniona była od rodzaju i mocy wina i wahała się od 10 gr/l moszczu owocowego do 4 zł za butelkę wina musującego. Wolne od podatku były napoje domowego wyrobu przeznaczone na konsumpcję własną, wyeksportowane lub zniszczone jako nienadające się do spożycia, przywożone z zagranicy jako bagaż osobisty lub bezpłatne próbki. Akcyzę od wina musującego uiszczano umieszczając na butelce banderolę, w pozostałych przypadkach – gotówką w kasie skarbowej. Podatek od wina nie stanowił poważnego źródła dochodów budżetowych i faktycznie obciążał głównie trunki importowane, gdyż produkcja krajowa była słabo rozwinięta.

---

[11] Sztuczne środki słodzące (np. sacharyna), jako konkurent cukru, podlegały ścisłej kontroli władz.

[12] Stawki wszystkich akcyz podawane za: I. Weinfeld, *Skarbowość polska. Daniny, podatki, opłaty, cła i akcyzy*, t. II, Warszawa 1937.

[13] Zasady produkcji i opodatkowania cukru szeroko opisuje E. Taylor, s. 283–288.

[14] Piwo pełne to produkt o zawartości ekstraktu do 13%, dubeltowe – od 13% do 20%, a mocne – powyżej 20%.

Opodatkowanie drożdży, ze względu na ścisłe powiązanie ich wyrobu z produkcją spirytusu, normowało rozporządzenie o monopolu spirytusowym. Danina w wysokości 1,85 zł/kg obciążała drożdże używane do wypieku pieczywa. Pobranie podatku następowało poprzez oklejenie banderolami cegiełek drożdży (pakowanych po 100 lub 500 gram). Wspomniane wyżej rozporządzenie regulowało również opodatkowanie octu. Akcyzie w wysokości 40 gr/kg kwasu bezwodnego podlegał ocet wytwarzany ze spirytusu.

Podatek od olejów mineralnych nakładany był na przetwory ropy naftowej i gazu ziemnego, takie jak benzyna, nafta, oleje smarowe, wazelina, parafina, świece parafinowe, gudron poolejowy, smary, gazolina. Natomiast same surowce – ropa, gaz i wosk ziemny oraz koks, asfalt i odpadki po ich przeróbce nie podlegały akcyzie. Stawka podatku uzależniona była od gęstości oleju i wahała się od 1,8 zł (dla smarów) do 10,50 zł (dla nafty) za 100 kg.

Zapalniczki, jako substytut i najgroźniejszy konkurent zapałek, obciążone zostały podatkiem konsumpcyjnym na mocy ustawy o monopolu zapałczanym z roku 1925. Akcyza w wysokości 1 zł/szt. dla zapalniczek kieszonkowych i 5 zł/szt. dla ściennych, obciążała wszelkie tego rodzaju artykuły krajowe i importowane. Z biegiem czasu ograniczono podatek do wyrobów wykonanych ze złota i srebra. Potwierdzeniem pobrania akcyzy był znaczek wyciśnięty na zapalniczce. Wolne od obciążenia były artykuły przeznaczone na eksport oraz przywożone z zagranicy na własny użytek (1 sztuka).

Karty do gry, jako przedmioty zbytku obciążała danina w wysokości 0,50 zł za talię. Pobór podatku następował przez oklejenie talii banderolą i wybicie stempla na jednej z kart. Karty przeznaczone do wywozu za granicę były wolne od obciążenia.

Zakres opodatkowania spożycia z biegiem czasu ulegał rozszerzeniu. W roku 1931 wprowadzono akcyzę od energii elektrycznej i akcyzy drogowe, a cztery lata później podatek od tłuszczów, od uboju zwierząt i od kwasu węglowego. Akcyzę od energii elektrycznej o niskim napięciu przeznaczonej dla celów oświetleniowych, w odróżnieniu od pozostałych akcyz, ustalano na podstawie stawki procentowej wynoszącej 10% ceny zużytej energii. Zobowiązani do jej opłacenia byli odbiorcy energii, ale obliczenia i poboru podatku dokonywali sprzedawcy. Przepisy przewidywały zwolnienia celowościowe (np. energia do celów lekarskich, sygnalizacyjnych) i podmiotowe (władze, instytucje państwowe i samorządowe, kolej, poczta).

Z myślą o zapewnieniu środków na finansowanie budowy i utrzymania dróg państwowych uchwalono akcyzy drogowe obejmujące dodatki do akcyz od olejów mineralnych, akcyzę od pojazdów mechanicznych, autobusów i reklam. Podatek od pojazdów mechanicznych obciążał auta przeznaczone do użytku własnego lub eksploatowane w celach zarobkowych, tj. samochody osobowe, ciężarowe, traktory, przyczepki, motocykle, motocykle z przyczepką, cyklonetki i rowery z motorkami. Przewidziane jednak były od niego liczne zwolnienia podmiotowe i celowe. Wysokość stawek akcyzy uzależniono od wagi i rodzaju samochodu lub rodzaju obręczy. Podatek od autobusów nakładano na pojazdy mechaniczne i konne używane do przewozu osób w celach zarobkowych. Daninę pobierano niezależnie od akcyzy na pojazdy mechaniczne. Stawka podatku wahała się w zależności od:

liczby miejsc dla podróżnych, rodzaju pojazdu, a w przypadku pojazdów mechanicznych od tego czy są używane doraźnie, czy stale. Podstawa opodatkowania nawiązywała do liczby kilometrów dziennego przebiegu poza obrębem gminy. Akcyza od reklam w wysokości 25 zł/mkw. powierzchni reklamy za rok obciążała znaki, szyldy i napisy umieszczone wzdłuż dróg publicznych na budynkach, słupach itp. poza granicami administracyjnymi miasta.[15]

Przedmiotem podatku od tłuszczów były produkowane w kraju i importowane tłuszcze roślinne (kokosowe, palmowe i inne o zawartości wolnych kwasów tłuszczowych poniżej 2,5%, tłuszcze utwardzone, tłuszcze mieszane i inne mieszane sztuczne tłuszcze jadalne). Stawka akcyzy wynosiła 0,50 zł/kg.

Ubój zwierząt rogatych obciążono podatkiem w wysokości 3 zł, cieląt – 0,5 zł, a nierogacizny – 1,5 zł od sztuki. Na Ziemiach Wschodnich stosowano stawki o połowę niższe. Ubój innych zwierząt, np. kóz, owiec oraz zwierząt przeznaczonych na konsumpcję własną lub na eksport był wolny od podatku. Akcyzę należało uiścić przed jego dokonaniem.

Akcyzę pobierano również od kwasu węglowego produkowanego w kraju i importowanego, z wyjątkiem przeznaczonego na eksport, do przemysłowego wyrobu artykułów chemicznych, a także zniszczonego w wytwórni lub podczas transportu. Podatek wynosił 0,40 zł za kilogram.

Obowiązek opłacenia akcyzy spoczywał na producencie, właścicielu wolnego składu lub importerze towarów objętych podatkiem i z reguły powstawał z chwilą wprowadzenia ich do obrotu lub przy odprawie celnej. Wyjątek stanowi akcyza od piwa, płatna w określonych terminach – 7. i 22. każdego miesiąca. Odstępstwem od zasady jest również przyznawany producentom i sprzedawcom kredyt akcyzowy, a także wywóz przedmiotów akcyzowych do dalszego przerobu pod węzłem akcyzy.

Niektóre towary (m.in. piwo, drożdże) obciążone były jeszcze 10%. dodatkiem nadzwyczajnym pobieranym na rzecz Skarbu Państwa i dodatkami komunalnymi zasilającymi samorządy w wysokości 30% (piwo, wino), 25% (energia elektryczna) lub 15% (np. ocet, drożdże).

Ponadto zakłady wyrobu i przetwórstwa wina i spirytusu (gorzelnie, rektyfikacje, fabryki wódek, drożdży, octu, lakieru, politury, perfum, zakłady denaturacyjne), wolne składy napojów winnych, a także zakłady sprzedaży napojów alkoholowych (restauracje, karczmy itp.) oraz fabryki gilz do papierosów i cukrownie, ponosiły opłaty patentowe – specjalną daninę przemysłową, o charakterze podatku pośredniego niebędącą akcyzą, a obciążającą wyrób artykułów podlegających podatkom spożywczym.

Drugą metodą opodatkowania konsumpcji w okresie międzywojennym były opłaty monopolowe. W Polsce funkcjonowały wówczas następujące monopole:

[15] I. Weinfeld, *Skarbowość polska. Daniny, podatki, opłaty, cła i akcyzy*, t. II, Warszawa 1937, s. 232–236.

soli, tytoniu, spirytusu, zapałek, prochu strzelniczego[16] oraz loteria państwowa.[17] Głównym celem monopoli fiskalnych jest maksymalizacja dochodów skarbowych. Wprowadzając je państwo wykorzystuje swoje zwierzchnictwo fiskalne i obciąża daniną określone artykuły, jednocześnie określając rozmiary sprzedaży. Monopol fiskalny może obejmować produkcję i handel albo ograniczać się do produkcji lub do handlu, stąd wyróżniamy monopol zupełny i częściowy. Osiągany przez monopol dochód składa się z jednej strony z zysku przedsiębiorcy, z drugiej zaś z podatku.

W przeszłości, w literaturze przedmiotu można było spotkać pozytywne opinie na temat gospodarki monopolistycznej podkreślające jej wydajność i elastyczność, sprawność działania administracji państwowej oraz kontroli skarbowej nad produkcją i obrotem, możliwość ograniczenia defraudacji podatkowych, a także możliwość wykorzystywania jej do realizacji celów pozafiskalnych.[18] Zdaniem S. Głąbińskiego: „Organizacja i zarząd monopolów państwowych więc muszą mieć na oku obok głównego, skarbowego, także szersze obowiązki gospodarczo-społeczne wobec gospodarstwa narodowego".[19]

Zdecydowanie negatywnie stanowisko wobec monopoli wyraził A. Smith stwierdzając, że: „Trudno znaleźć dwa charaktery bardziej rozbieżne, jak charakter kupca i państwa".[20] Państwo jest jego zdaniem największym marnotrawcą, gdyż korzysta z pieniędzy zarobionych przez inne osoby i jest zbyt odległe od zarządzanych przez siebie przedsiębiorstw. Już w okresie międzywojennym niektórzy ekonomiści postulowali likwidację monopoli i powrót do liberalizmu gospodarczego.[21] W krajach anglosaskich, skandynawskich i pozaeuropejskich nie prowadzono tego rodzaju gospodarki w ogóle lub w bardzo znikomym zakresie. Natomiast w Polsce monopole rozwinęły się w tamtym okresie na bardzo szeroką skalę.

Najstarszym funkcjonującym w Polsce był monopol soli. Przed I wojną światową zasady opodatkowania tego produktu były odmienne w każdym z trzech zaborów.[22] W roku 1925 ujednolicono warunki opodatkowania i objęto obrót solą monopolem. Państwo dysponowało wyłącznym prawem kupna, sprzedaży, wywozu i przywozu do Polski soli jadalnej. Handel solą niepochodzącą z monopolu był zabroniony. Monopol eksploatowało przedsiębiorstwo państwowe „Polski Mono-

---

[16] Monopol produkcji i sprzedaży prochu strzelniczego istniał tylko formalnie na ziemiach byłego zaboru austriackiego i nie przynosił Skarbowi Państwa żadnych wpływów.

[17] Klasyfikacja loterii państwowych budzi kontrowersje. Zalicza się je do przedsiębiorstw lub do monopoli. Wątpliwość budzi sam fakt pobierania podatku i określenie jego przedmiotu. Zdaniem R. Rybarskiego, pobierana od wygranych prowizja jest formą podatku, a przedmiotem daniny – nadzieja wzbogacenia się.

[18] Szerzej na ten temat: S. Głąbiński, *Polskie prawo skarbowe*, Lwów 1928 r., s. 91–93 i R. Rybarski, *op. cit.*, s. 334–341.

[19] S. Głąbiński, *Polskie prawo skarbowe*, Lwów 1928, s. 93.

[20] E. Strasburger, *Ustrój skarbowy Rzeczpospolitej Polskiej*, Warszawa 1922, s. 182.

[21] *Ibid.*, s. 183.

[22] W zaborze austriackim obowiązywał pełny monopol, w pruskim pobierano podatek konsumpcyjny, a w rosyjskim – sól była wolna od obciążeń.

pol Solny". Hurtowa sprzedaż soli na terenie kraju odbywała się za pośrednictwem prywatnych podmiotów, z którymi Dyrekcja monopolu zawierała umowy. Ustalone przez Ministerstwo Skarbu w roku 1935 ceny za 100 kg soli, w zależności od gatunku wynosiły dla soli: bydlęcej – 5,50 zł, przemysłowej – 7,50 zł, szarej – 26 zł, białej – 36 zł, warzonej w kartonach – 50 zł. Tak skalkulowana cena tylko w 20–25% stanowiła cenę zakupu, pozostała jej część pokrywała koszty administracyjne monopolu i zysk. Zawarta w cenie opłata monopolowa pobierana od 100 kg soli wynosiła 13,50 zł dla soli białej i 8,50 zł dla soli szarej. Sól importowana obciążona była oprócz cła należnością monopolową.[23]

Od roku 1925 funkcjonował w Polsce monopol zapałczany obejmujący produkcję oraz import zapałek z Gdańska i z zagranicy. Wyrób lub przywóz zapałek[24] bez zezwolenia Ministra Skarbu był zabroniony. Ceny zbytu zmieniano co pół roku na podstawie wskaźnika cen hurtowych i w roku 1928 wynosiły 170 zł w złocie od skrzyni zawierającej 5000 zwykłych pudełek. Należność monopolowa od zapałek importowanych wynosiła 5 gr. od pudełka. Monopol zapałczany, zgodnie z założeniami, został wydzierżawiony specjalnemu konsorcjum krajowemu, przy czym zastrzeżono, że zysk dzierżawny nie mógł być niższy niż 5 mln zł.

Najbardziej wydajnymi fiskalnie, a w związku z tym najważniejszymi dla budżetu państwa były monopole: tytoniowy i spirytusowy. Monopol tytoniowy miał charakter monopolu zupełnego i obejmował produkcję, import oraz sprzedaż surowca i wyrobów tytoniowych. Uprawa tytoniu wymagała pozwolenia dyrekcji monopolu, a plantatorzy zobowiązani byli do odsprzedaży całości surowca po cenach taryfowych ustalanych przez Ministra Skarbu. Wyroby gotowe sprzedawano w zakładach należących do Państwowego Monopolu Tytoniowego albo za pośrednictwem koncesjonowanych sprzedawców. Ceny zbytu zawierające należność monopolową określał Minister Skarbu. Stawka podatku miała charakter procentowy i wynosiła: dla papierosów 50%, dla tytoniu krajanego – 40%, a dla cygar – 30%. Od importu tytoniu i wyrobów tytoniowych pobierano cło i należność monopolową o zróżnicowanej wysokości. W roku 1935 wynosiła ona od 12 zł do 35 zł za kg, przy czym surowy tytoń obciążony był najniższą stopą, a papierosy – najwyższą. Zwolnione od obciążeń fiskalnych były niewielkie ilości przywożone przez podróżnych na własne potrzeby (np. 50 szt. papierosów, 10 gr. tabaki).

Monopol tytoniowy odznaczał się bardzo wysoką efektywnością finansową. Oprócz podatku od konsumpcji, budżet zasilany był realizowanym przez niego zyskiem.

Monopol spirytusowy polegał na wyłączności państwa w zakresie zakupu i sprzedaży spirytusu na obszarze Polski, wyrobu i sprzedaży czystych wódek, wyrobu spirytusu z surowców nie wymienionych w ustawie (np. z drzewa), skażania spirytusu i jego rozlewu. Był więc częściowo monopolem handlowym, a częściowo produkcyjnym. Przedmiotem monopolu nie była natomiast produkcja spirytusu

[23] W 1925 r. opłata wynosiła 200 zł od warzonki i 180 zł od soli kamiennej.

[24] Wyjątek stanowiły zapałki przywożone przez podróżnych na ich własny użytek w ilości 2 pudełek po 60 szt.

w gorzelniach, rektyfikacja spirytusu, wyrób wódek gatunkowych i spirytusu z owoców, jagód, wina, rodzynków lub melasy (spirytus pejsachowy). Państwowy Monopol Spirytusowy nabywał od gorzelni ustalony dla niej kontyngent po monopolowej cenie nabycia, składającej się z podstawowej ceny monopolowej powiększonej o dodatek lub pomniejszonej o potrącenie, których wielkość uzależniona była od udziału danego przedsiębiorstwa w kontyngencie zakupu. Dyrekcja monopolu corocznie obliczała i podawała do publicznej wiadomości wielkość zapotrzebowania na następną kampanię. Nadwyżki mogły być eksportowane po uzyskaniu od Ministra Skarbu zwolnienia do wywozu zagranicę.

Cenę nabycia spirytusu od producentów określała Rada Ministrów. Ustalana była dla każdego województwa osobno tak, by pokrywała przeciętne koszty produkcji dobrze prowadzonej gorzelni rolniczej wytwarzającej w ciągu kampanii 700 hl 100%. spirytusu z ziemniaków i koszty dostawy do najbliższej stacji kolei lub przystani. Dla gorzelni rolniczych ceny te wahały między 89–113 zł/hl, dla drożdżowych wynosiły 49,83 zł/hl, a dla pozostałych przemysłowych – 81 zł/hl. Gorzelnie, których kontyngent nie przekraczał 600 hl otrzymywały, w zależności od wielkości produkcji, 10–30%. dodatek do ceny podstawowej. Natomiast fabryki, którym przyznano kontyngent powyżej 800 hl – cenę o 8–15% niższą.

Sprzedaż spirytusu oraz wódek odbywała się w sklepach lub składach Państwowego Monopolu Spirytusowego albo za pośrednictwem przedsiębiorców prywatnych. Minister Skarbu określał cenę własną spirytusu oczyszczonego oraz opłatę skarbową za 1 hl czystego spirytusu (będącą właściwym podatkiem spożywczym), które tworzyły podstawową cenę sprzedaży, oraz cenę detaliczną czystych wódek monopolowych. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Skarbu z roku 1928 cena kosztów własnych czystego spirytusu wynosiła 170 zł/hl, opłata skarbowa od spirytusu krajowego – 750 zł, a od spirytusu i jego przetworów pochodzących z importu – 1000 zł. Natomiast cena sprzedaży 1 hl spirytusu oczyszczonego była zróżnicowana i wynosiła dla alkoholu przeznaczonego: do wyrobu wódek gatunkowych i esencji – 1150 zł, na cele domowe, lecznicze, naukowe i do wyrobów spożywczych – 1305 zł, dla aptek i szpitali – 990 zł, do wyrobu kosmetyków i perfum – 500 zł, do wyrobu leczniczych środków syntetycznych – 150 zł, na cele przemysłowe – 135 zł.[25]

Bardzo wysoka opłata skarbowa oraz kwoty, jakie monopol doliczał do cen płaconych producentom na pokrycie kosztów rektyfikacji, administracji i rozlewu, a także na osiągnięcie zysku sprawiały, że alkohol w Polsce był jednym z najdroższych w Europie.[26] Pomimo to realizowane przez monopol zyski, nie były zbyt wysokie. Wpływy skarbowe z opodatkowania konsumpcji w Polsce w latach 1925–1939 przedstawia tabela 1.

Analizując znaczenie skarbowe pobieranych w okresie międzywojennym podatków konsumpcyjnych od towarów monopolowych i akcyzowych stwierdzić należy,

[25] E. Taylor, *Polityka skarbowa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Poznań 1929, s. 300.

[26] *Ibid.*, s. 301.

Tab. 1. Wpływy z akcyz, monopoli i opłat patentowych w II Rzeczypospolitej (w mln zł)
Excise, regies and patent duties in II Polish Republic (mln PLN)

Wyszczególnienie	'25	'27/28	'29/30	'30/31	'32/33	'33/34	'34/35	'35/36	'36/37	'37/38	'38/39
Akcyzy:	95,5	159,2	183,7	176,9	166,2	172,0	167,7	173,2	180,6	186,0	208,0
Cukier	60,3	107,4	127,0	119,7	114,8	121,9	125,6	123,7	133,5	141,0	157,0
Piwo	6,7	11,8	15,3	12,9	11,0	7,9	8,2	8,0	8,2	10,0	11,0
Napoje winne	3,5	4,5	4,4	3,6	2,3	2,0	2,0	2,1	2,1	2,0	3,0
Drożdże	7,1	8,5	8,6	9,6	10,0	12,2	10,7	13,2	14,3	13,0	16,0
Tłuszcze	–	–	–	–	–	–	–	2,6	2,2	*	*
Kwas octowy	0,3	0,4	0,4	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	*	*
Kwas węglowy	–	–	–	–	–	–	–	0,6	0,6	*	*
Zapalniczki	0,0[illegible]	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	*	*
Oleje mineralne	17,6	26,5	27,9	30,7	27,7	24,1	20,9	22,8	19,5	20,0	21,0
Monopole:	394,3	786,7	867,2	785,6	610,7	610,6	604,0	610,0	614,0	642,0	698,0
Spirytusowy	172,7	360,6	419,8	332,4	200,5	211,1	200,0	219,8	236,0	250,0	294,0
Tytoniowy	182,4	372,1	390,0	390,0	339,8	333,6	339,0	330,0	322,0	332,0	349,0
Solny	32,1	45,0	41,3	48,0	49,4	49,0	50,0	46,6	44,0	47,0	45,0
Zapałczany	7,1	9,0	16,1	15,2	21,0	16,9	15,0	13,6	12,0	13,0	10,0
Patenty akcyzowe	9,3	4,3	4,2	3,9	2,6	2,1	1,7	1,7	1,8	2,0	2,0

* brak danych.
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych zawartych w: E. Taylor, *Polityka skarbowa*...; I. Weinfeld, *op. cit.*, oraz w *Rocznik Statystyczny*, Warszawa 1935 i 1939 r.

iż największych dochodów przysparzało Skarbowi opodatkowanie tytoniu, a następnie spirytusu, cukru, soli, olejów mineralnych, drożdży, piwa i zapałek. Wpływy budżetowe z monopolu tytoniowego stanowiły na przełomie roku 1939/40 około 50%, a z monopolu spirytusowego – 40% wszystkich wpływów z monopoli.[27] Wśród akcyz największe znaczenie miał podatek od cukru przynoszący około 75% wszystkich dochodów akcyzowych. Natomiast wszystkie akcyzy łącznie dawały zaledwie 30% tego, co monopole, zdecydowanie mniej niż sam monopol tytoniowy. Popularność monopoli zamiast opodatkowania konsumpcji akcyzami w znacznej mierze wynikała z ich większej akceptacji społecznej w porównaniu z tradycyjnymi podatkami pośrednimi.[28] Tak rozwinięta gospodarka monopolowa była zjawiskiem typowym dla Polski.

OPODATKOWANIE KONSUMPCJI W GOSPODARCE SOCJALISTYCZNEJ

Opodatkowanie konsumpcji w Polsce Ludowej nawiązywało początkowo do systemu akcyz i monopoli, jaki funkcjonował w II Rzeczypospolitej. Jednak już pod koniec 1944 r. zniesiono niektóre daniny o niewielkim znaczeniu fiskalnym, takie jak podatek od energii elektrycznej, uboju, wina i miodu syconego, od tłuszczów i kwasu węglowego, a rok później od olejów mineralnych. Kolejne modyfikacje

[27] Z. Jaśkiewicz, *Teoria akcyzy w Polsce Ludowej*, Sopot 1963, s. 39–40.
[28] R. Mastalski, *Prawo podatkowe II. Część szczegółowa*, Warszawa 1998, s. 145.

polegały na podnoszeniu obciążeń w stosunku do pewnych towarów (m.in. zwiększono stawkę akcyzy od piwa o 100%, a od cukru skrobiowego z 2 zł/kg do 25 zł/kg)[29] i objęciu opodatkowaniem zapasów ponadnormatywnych.

W roku 1947 poddano kodyfikacji prawo akcyzowe. W jednym akcie uregulowano wówczas wszystkie akcyzy: od piwa, napojów winnych, kwasu octowego, cukru, cukru skrobiowego, sztucznych środków słodzących, kart do gry i drożdży, poszerzając jednocześnie ich katalog o przywrócony podatek od kwasu węglowego i od bibułek. Do roku 1948 akcyzą obciążone były wyłącznie niepaństwowe podmioty gospodarcze, natomiast od artykułów wytwarzanych w przedsiębiorstwach państwowych pobierano opłaty monopolowe. W wyniku nacjonalizacji gospodarki większość towarów akcyzowych wytwarzały firmy państwowe. Z obawy przed utratą wpływów budżetowych nie obniżano ich cen, na co pozwalała odpowiednia konstrukcja scalonego podatku obrotowego. Polegała ona na stosowaniu w przedsiębiorstwach państwowych, w odniesieniu pewnych rodzajów towarów i w różnych fazach obrotu, stawek wyższych niż wynikało to z sumowania stóp podatku obrotowego za poszczególne fazy i rodzaje obrotu. W ten sposób zbliżono podatek obrotowy do akcyzy. Formą przejmowania przez Skarb Państwa akcyzowej części wypływów przedsiębiorstw państwowych były tak zwane wyrównawcze różnice cen, mieszczące w sobie opodatkowanie konsumpcji. W efekcie doprowadzono do redukcji wpływów z podatków konsumpcyjnych, ceł i monopoli przy jednoczesnym wzroście dochodów z innych danin.[30]

Odrębność akcyz i opłat monopolowych została definitywnie zlikwidowana w roku 1949, w drodze ich recepcji przez podatek obrotowy. Jedną z konsekwencji scalenia wyżej wymienionych danin była przebudowa stawek podatkowych, polegająca na zastąpieniu w akcyzie stawek kwotowych – procentowymi, a następnie dodaniu ich do stawek podatku obrotowego. Łączną formę poboru akcyz i podatku obrotowego stosowano do: win, piwa, cukru skrobiowego, sztucznych środków słodzących, kart do gry, drożdży piekarniczych, kwasu octowego i węglowego. Wysokość obciążenia, ustalanego w stosunku do obrotów osiąganych przez producentów lub importerów ze sprzedaży lub wymiany towarów, ich namiastek albo ekstraktów, określał Minister Skarbu po zasięgnięciu opinii izb przemysłowo-handlowych i rzemieślniczych. Najniższa stawka poszerzonego podatku pobieranego od towarów akcyzowych wynosiła 10% (dla wina owocowego, moszczu winnego i miodu pitnego), a najwyższa – 80% (dla drożdży).[31] Stawki te miały dość stabilny charakter, jedynie w stosunku do winnych napojów alkoholowych podwyższano je w roku 1952 i 1957, w wyniku czego osiągnęły poziom 25–40%. W zasadzie miały one zastosowanie do płatników spoza sektora państwowego. Zawarte w nich stawki podatku akcyzowego wynosiły około 5–28% dla wina, 15% dla piwa, 72% dla drożdży piekarniczych, 17% dla kwasu octowego, 32% dla

[29] Zabieg ten wiązał się ze spadkiem wartości pieniądza, ale przede wszystkim stanowił zwiększenie obciążenia na towary nie będące artykułami pierwszej potrzeby.

[30] Z. Jaśkiewicz, *Teoria akcyzy w Polsce Ludowej*, Sopot 1963, s. 42–44.

[31] Wysokość podatku obrotowego w jednym ogniwie obrotu wynosiła 2,5% dla handlu, a dla przemysłu – 3,5%.

cukru, 12% dla sztucznych środków słodzących, 42% lub 67% dla kart do gry.[32] Konsumpcja artykułów importowanych sprowadzanych przez jednostki gospodarki nieuspołecznionej obciążona była specjalnie.

Na artykuły produkowane, sprowadzane czy nabywane przez przedsiębiorstwa gospodarki uspołecznionej, nałożono podatek jednokrotny, obejmującym wszystkie bądź tylko niektóre fazy i rodzaje obrotów. Jego wysokość mogła być ustalana w pewnym stopniu dowolnie, przy czym ta swoboda kształtowania stawek była głównym motywem wprowadzenia tego podatku.[33] Obciążenie konsumpcji towarów monopolowych znalazło wyraz w ustaleniu dla nich bardzo wysokich stawek podatku obrotowego, zawierających dawne opłaty monopolowe (np. dla czystej wódki – 88%, dla wyrobów tytoniowych 70%, a dla zapałek 65%). Połączenie akcyz z podatkiem obrotowym obciążającym sektor uspołeczniony nastąpiło dopiero w roku 1951, do tego czasu akcyzę pobierano w formie wpłat odpowiednich kwot, czyli tzw. „dodatnich różnic cen". Dodatnie różnice cen były wynikiem traktowania towarów akcyzowych wytwarzanych przez przedsiębiorstwa państwowe, jak artykułów nieakcyzowych i obciążania ich bardzo niskimi stawkami (np. od drożdży produkowanych w firmach państwowych pobierano 5% podatku, a w niepaństwowych – 80%). Ceny ich zbytu nie różniły się jednak, a więc i jedne i drugie zawierały w sobie opodatkowanie konsumpcji. Przedsiębiorstwa wpłacały dodatnie różnice cen na rachunek cen wyrównawczych, skąd przekazywane były do Skarbu Państwa.

Jednocześnie z opisanymi zmianami, wprowadzono pobierany w gospodarce nieuspołecznionej podatek od zbytku, poprzez podwyższenie do 10% stawki podatku obrotowego na niektóre artykuły. Danina ta obciążała konsumpcję towarów luksusowych, wcześniej wolnych od akcyz, m.in.: kamienie szlachetne i półszlachetne, biżuterię, kryształy, obrazy, rzeźby, dywany, zagraniczne futra, wyroby skórzane i samochody, fortepiany, pianina, aparaty fotograficzne, kawior. Z reguły, handlem wyżej wymienionymi towarami zajmowały się jednostki uspołecznione, których nie obciążał podatek od zbytku, dlatego wpływy skarbowe z tej daniny były niewielkie.

W roku 1951 zróżnicowano opodatkowanie obrotów w zależności od typu własności i wprowadzono odrębne konstrukcje dla gospodarki uspołecznionej i nieuspołecznionej.

Tak ukształtowany system podatków pośrednich nie ulegał zasadniczym zmianom do roku 1972, kiedy to uchwalono nową ustawę o podatku obrotowym. Zgodnie z jej przepisami Minister Finansów uprawniony był do podwyższania stawek od obrotu towarami luksusowymi, ale nie więcej niż o 10%, a od obrotu towarami objętymi szczególnym nadzorem (monopolowymi) – do wysokości stawek, jakie obowiązywały przy obrocie analogicznymi towarami w gospodarce uspołecznionej, nie więcej jednak niż o 50%.

---

[32] Z. Jaśkiewicz, *op. cit.*, s. 53.

[33] *Ibid.*, s. 56.

Zasady opodatkowania obrotów w gospodarce uspołecznionej nie przekształcano aż do roku 1982.[34] Nowa ustawa przyznawała bardzo szerokie uprawnienia w zakresie ustalania stawek Ministrowi Finansów, zwłaszcza w stosunku do dawnych towarów monopolowych i akcyzowych. Stawki te były bardzo wysokie i dla obrotu piwem, wyrobami winiarskimi, zapałkami i kartami do gry wynosiły 50%, tytoniem i jego wyrobami – 70%, a benzyną – 44%. Natomiast wysokość obciążeń obrotu towarami i usługami akcyzowymi określana była przez Radę Ministrów. Ich lista w roku 1982 obejmowała 15 pozycji (m.in. broń myśliwską, dywany wełniane, pozaeuropejskie wycieczki zagraniczne). Minimalne stawki podatku nie mogły być niższe niż 10% – dla usług i 25% dla towarów.

Podatek obrotowy pobierany od jednostek gospodarki uspołecznionej przysparzał budżetowi państwa bardzo znaczących dochodów. Udział wpływów z jego poboru w ogólnej sumie dochodów budżetowych w różnych latach wynosił około 30–40%, przy czym 2/5 pochodziło z obciążenia konsumpcji artykułów monopolowych i akcyzowych. Natomiast opodatkowanie obrotów sektora nieuspołecznionego nie miało istotnego znaczenia fiskalnego.

OPODATKOWANIE KONSUMPCJI W WARUNKACH GOSPODARKI WOLNORYNKOWEJ

Zasadnicze przekształcenia w zakresie opodatkowania obrotu nastąpiły dopiero na początku lat 90. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym[35] nie tylko wprowadziła jednolite i wspólne zasady opodatkowanie obrotów w gospodarce uspołecznionej i nieuspołecznionej, ale również przywróciła odrębność podatkowi akcyzowemu.

Obecnie opodatkowanie akcyzą uregulowane jest w jednym akcie prawnym. Obciąża ona producentów i importerów wyrobów akcyzowych, sprzedawców, podmioty świadczące usługi w zakresie tych wyrobów, a także nabywców wyrobów akcyzowych i posiadaczy takich wyrobów pochodzących z importu, jeśli nie pobrano podatku akcyzowego lub pobrano w zaniżonej kwocie. Opłacają ją również podmioty, u których stwierdzono nadmierne ubytki lub zawinione niedobory oraz osoby zużywające spirytus własnej produkcji lub nabyty po cenach niezawierających najwyższej stawki tego podatku. Przedmiotem opodatkowania akcyzą jest przede wszystkim sprzedaż i import ściśle określonych artykułów, a także nadmierne ubytki i niedobory powstałe podczas produkcji, magazynowania, przerobu, zużycia lub przewozu spirytusu, wyrobów spirytusowych, winiarskich i piwa. Nie podlega akcyzie eksport towarów, jeśli ich wywóz został potwierdzony przez graniczny urząd celny chyba, że wcześniej zostały oznaczone znakami skarbowymi akcyzy w postaci banderoli. Banderole wydawane są wytwórcom towarów akcyzowych w związku z zapłaceniem zaliczki na podatek. Oznaczenie nimi towaru jest równoznaczne z opodatkowaniem.

[34] Ustawa z dn. 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej, Dz.U. nr 7, poz. 55.

[35] Dz.U. nr 11, poz. 50 z późn. zm.

Wykaz wyrobów aktualnie obciążonych w Polsce akcyzą jest stosunkowo mocno rozbudowany. Obecnie obejmuje on 18 grup rodzajowych, przy czym wszystkie artykuły obciążone akcyzą można zaliczyć do jednego z czterech podstawowych typów. Są to:

– towary luksusowe – jachty pełnomorskie, łodzie żaglowe, łodzie z silnikiem i z dostosowaniem do silników, samochody osobowe, sprzęt elektroniczny wysokiej klasy, środki upiększające i wyroby perfumeryjne, skóry futrzane zwierząt szlachetnych oraz odzież i inne wyroby z tych skór;

– artykuły monopolowe – wyroby przemysłu spirytusowego i drożdżowego z wyjątkiem drożdży, wyroby winiarskie, piwo, wyroby tytoniowe, sól, karty do gry, oprócz kart do gry dla dzieci, wyposażenie specjalistyczne obiektów działalności rozrywkowej, a także broń palna myśliwska i broń gazowa, które choć nie są towarami stricte monopolowymi podlegają jednak kontroli państwa[36];

– paliwa – paliwa płynne, produkty naftowe oraz gaz używany do napędu pojazdów i napełniania butli turystycznych;

– energia elektryczna.

Faktyczny zakres przedmiotowy akcyzy ograniczony jest wyjątkowo licznymi zwolnieniami, określonymi zarówno w ustawie, jak i rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego.[37]

Podatek akcyzowy naliczany jest z reguły od wielkości obrotu, a w przypadku importu – od wartości celnej powiększonej o cło. W przypadku, gdy podatek naliczany jest według stawek kwotowych, wówczas podstawę opodatkowania stanowi ilość wyrobów. Obowiązek zapłaty podatku powstaje w przypadku wyrobów alkoholowych, tytoniowych i olejów mineralnych – w dniu opuszczenia wyrobu z pomieszczenia producenta, a w pozostałych przypadkach – z chwilą wydania, przekazania, zamiany lub darowizny towaru akcyzowego.

Maksymalny poziom obciążenia tą daniną określa ustawa. Jest on zróżnicowany ze względu na podmiot opodatkowania. Importerzy ponoszą znacznie wyższą daninę niż producenci krajowi. Faktycznie obowiązujące stopy ustala Minister Finansów, przy czym mogą przybrać one postać procentową, kwotową lub różnicową. W większości przypadków mają charakter kwotowy i są niższe niż stawki maksymalne. Stopy podatku akcyzowego w Polsce ilustruje tabela 2.

Z reguły akcyza płatna jest za okresy miesięczne, jednak w odniesieniu do niektórych towarów (np. olei smarowych, wyrobów spirytusowych, piwa, wina, wyrobów tytoniowych) podatek rozliczany jest wstępnie – za każdy dzień i całościowo – za miesiąc.

Podatek akcyzowy pełni we współczesnym, polskim systemie podatkowym uzupełniającą rolę w stosunku do podatku od towarów i usług. Nie można jednak nie doceniać jego znaczenia. Pomimo selektywnego charakteru tej daniny jest ona źródłem niebagatelnych dochodów budżetowych, wykazujących tendencję wzrostową.

---

[36] *Prawo podatkowe*, red. W. Wójtowicz, Bydgoszcz 2000, s. 202.

[37] Patrz: Ustawa z dn. 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów..., *op. cit.* i Rozporządzenie ministra finansów z dn. 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, Dz.U. nr 27, poz. 268 z późn. zm., par. 11.

Tab. 2. Aktualne stawki podatku akcyzowego
Current excise duty tax rates

Towary akcyzowe	Stawki maksymalne		Stawki dla producentów w 2003 r.
	producent	importer	
Wyroby przemysłu spirytusowego i drożdżowego	95%	1900%	10–6278 zł/hl
Wyroby tytoniowe	95%	1900%	60–123 zł/1000 szt.
Papierosy	95%	1900%	57 zł i 25%/1000 szt.
Wyroby winiarskie, piwa i pozostałe wyroby alkoholowe	70%	230%	6,28–136 zł/hl
Samochody osobowe	40%	65%	3–12%
Paliwa do silników	80%	400%	195–1498 zł/hl
Gazowe paliwa do silników	35%	55%	450 zł/t
Pozostałe wyroby	25%	40%	7–25%
Energia elektryczna	0,02 zł/kwh	0,02 zł/kwh	0,02 zł/kwh

Źródło: Art. 37 Ustawy o podatku od towarów..., *op. cit.* i zał. 1 i 2 Rozporządzenia ministra finansów w sprawie podatku akcyzowego, *op. cit.*

Tab. 3. Dochody z podatku akcyzowego w latach 1994–2002
Excise duty tax revenues in 1994–2002

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Akcyza ogółem w mld zł	9,0	12,1	15,5	17,9	21,1	25,2	27,3	28,8	31,5
Akcyza od wyrobów krajowych w mld zł	8,0	10,8	13,6	15,5	18,4	21,6	24,3	25,5	28,0
w tym:									
alkohole w mld zł	3,15	4,11	4,53	4,64	6,33	6,38	6,53	6,60	6,6
wyroby tytoniowe w mld zł	1,51	2,67	3,81	4,52	5,21	6,29	6,34	7,30	7,9
paliwa w mld zł	2,5	3,0	4,0	4,6	6,6	8,6	10,9	11,3	14,3
Akcyza od wyrobów importowanych w mld zł	1,0	1,3	1,9	2,4	2,7	3,6	3,0	3,4	3,5
Udział akcyzy w dochodach budżetowych ogółem	14%	14,3%	15,6%	14,9%	16,6%	20%	20,1%	20,5%	21,9%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych zawartych w: *Analiza z wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej*, Warszawa 1995–2003.

Przeprowadzona analiza pozwala stwierdzić, że zasady opodatkowania konsumpcji w Polsce na przestrzeni 85 lat w znacznym stopniu ewoluowały. Przede wszystkim zwrócić należy uwagę na zmiany form obciążenia. W okresie międzywojennym zasadnicze znaczenie miało przejmowanie daniny za pośrednictwem monopoli skarbowych, pobierane akcyzy, choć liczniejsze, miały zdecydowanie mniejsze znaczenie. W PRL podatki konsumpcyjne wchłonięte zostały przez podatek obrotowy, który z biegiem czasu przybrał odrębne konstrukcje dla gospodarki uspołecznionej i nieuspołecznionej. W III Rzeczpospolitej powrócono do równego traktowania podatników i wprowadzono jeden podatek obciążający różne towary. Na przestrzeni lat zmieniał się również katalog wyrobów objętych

podatkami konsumpcyjnymi, można jednak stwierdzić, że spożycie pewnych grup artykułów (alkoholi, tytoniu, soli) w całym badanym okresie było obciążone.

Opodatkowanie konsumpcji jest integralną częścią polskiego systemu podatkowego i jednym z najważniejszych źródeł dochodów budżetu państwa.

SUMMARY

The article deals with the issue of principles on consumption taxes in Poland within the compass of 85 years. On the grounds of an in-depth deepen analysis it may be stated that forms, consumption duty goods and tax rates differed significantly at that period of time. Between the two World Wars regies played crucial role as a method of collecting consumption taxes, while the meaning of excises had rather complementary character. In the times of Polish People's Republic excises were adopted by turnover tax. Nowadays there is one excise duty tax imposed on several various goods. Although in researched period of time the principles evolved, common features of consumption taxes may be also pointed. This kind of taxation has been the integral part of polish tax system and national budget revenue of a great importance.

BIBLIOGRAFIA

Białobrzeski J., Donner M., Więckowski K., *Podatek obrotowy i podatek dochodowy*, Warszawa 1958.
Finanse, t. II, pod red. S. Bollanda i J. Wierzbickiego, Warszawa 1965.
Finanse publiczne i prawo finansowe, red. C. Kosikowski i E. Ruśkowski, Warszawa 2003.
Głąbiński S., *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925.
Głąbiński S., *Polskie prawo skarbowe*, Lwów 1928.
Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002.
Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988.
Jaśkiewiczowa J., *Finanse i prawo finansowe*, Gdańsk 1980.
Jaśkiewicz Z., *Teoria akcyzy w Polsce Ludowej*, Sopot 1963.
Langrod R., *Skarbowość polska w nowym ustroju*, Łódź 1947.
Lubowicki J., *Finanse Polski Ludowej w latach 1944–1960*, Warszawa 1964.
Majchrzycka-Guzowska A., *Finansowe i prawo finansowe*, Warszawa 1998.
Ostrowski K., *System podatkowy PRL*, Kraków 1971.
Prawo podatkowe. Skrypty i teksty pomocnicze, Toruń 1983.
Prawo podatkowe, pod red. W. Wójtowicz, Bydgoszcz 2000.
Mastalski R., *Prawo podatkowe II. Część szczegółowa*, Warszawa 1998.
Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
Strasburger E., *Ustrój skarbowy Rzeczpospolitej Polskiej*, Warszawa 1922.
System instytucji prawno-finansowych PRL, pod red. M. Weralskiego, Wrocław, Warszawa, Kraków, Gdańsk, Łódź 1987.
Taylor E., *Polityka skarbowa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Poznań 1929.
Taylor E., *Prawo Skarbowe RP Polskiej*, Poznań 1920.
Weinfeld I., *Skarbowość Polska. Daniny, podatki, opłaty, cła, i akcyzy*, t. II, Warszawa 1937.
Ustawa z dn. 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym, Dz.U. nr 53, poz. 338.
Ustawa z dn. 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej, Dz.U. nr 7, poz. 55.
Ustawa z dn. 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, Dz.U. nr 11, poz. 50 z późn. zm.
Dekret z dn. 26 października 1950 r. o podatku obrotowym, Dz.U. nr 49 poz. 449.
Uchwała RM z dn. 3 lutego 1951 r. w sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej, MP nr A-12, poz. 175.
Rozporządzenie ministra finansów z dn. 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, Dz.U. nr 27 poz. 268.
Analizy z wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej, Warszawa 1995–2003.